

香港地区公布指明外地收入豁免征税机制下，外地处置收益的拟议优化方案

二零二三年四月十七日
第五期

摘要

在往期税务新知中提到，鉴于欧洲联盟（“欧盟”）的最新要求，香港地区将对指明外地收入豁免征税机制进一步优化，将股权权益处置收益以外的其他资产处置收益也纳入该机制中。

2023年4月6日，香港财经事务及库务局发布了一份咨询文件《关于优化香港指明外地收入豁免征税机制下的外地处置收益》（“咨询文件”）。咨询文件公布了香港特区政府（“政府”）根据迄今为止与欧盟的讨论，初步制定了对指明外地收入豁免征税机制的拟议优化方案。为了协助政府与欧盟进一步磋商并最终确定修订草案，香港财经事务及库务局邀请利益相关者和业界人士在2023年6月6日前对拟议的优化方案发表意见。

概括而言，政府拟采用明确且尽列的受涵盖资产清单来界定处置收益。跨国企业实体在香港地区收取的受涵盖资产的外地处置收益，若符合经济实质要求或关联要求（视情况而定），该收益可继续无须课税。政府亦将进一步研究制定宽免措施，如豁免交易商处置收益、集团内部宽免等。而现行指明外地收入豁免征税机制下的其他规定则将维持不变。

本期的税务新知概述了拟议优化方案的要点，并分享普华永道的观察。

详细内容

背景

根据现行的指明外地收入豁免征税机制，受涵盖的处置收益仅包括股权权益的处置收益。然而，根据欧盟2022年12月公布的最新版外地收入豁免征税机制的指引（“最新指引”），此范围被认为过于狭窄。最新指引明确要求指明外地收入豁免征税机制须将更多类型的处置收益纳入一般收入的范畴，使其受到经济实质要求的约束。

作为一个正在进行指明外地收入豁免征税机制改革的管辖区，欧盟要求香港地区在2023年底前，根据最新指引的要求，对指明外地收入豁免征税机制下有关外地处置收益的税务处理作出必要的修订，并于2024年1月起实施。因此，尽管香港地区已于2022年对其指明外地收入豁免征税机制进行了优化，其仍被保留在欧盟的观察名单上。

自2023年2月以来，政府持续就如何对香港指明外地收入豁免征税机制下有关外地处置收益的部分进行必要优化与欧盟进行磋商。根据欧盟迄今为止提供的阐释和说明，政府已初步制定了对指明外地收入豁免征税机制的拟议优化方案。

拟议的优化方案

受涵盖资产——拟议的优化后指明外地收入豁免征税机制下的资产处置收益

咨询文件拟采用明确且尽列的受涵盖资产清单（即正面清单）来界定处置收益。具体而言，咨询文件建议涵盖跨国企业实体持有的以下常见资产：

1. 债务工具；
2. 动产；
3. 不动产；
4. 知识产权；及
5. 外币。

然而，欧盟明确要求指明外地收入豁免征税机制中应纳入一份“非尽列”的资产清单，以确保所有类型的资产及风险均可适用同一套方法来处理，且事实上其他管辖区也采用该“非尽列法”。

因此，政府就受涵盖资产的定义，以及如果采用“非尽列法”，是否应在法例中罗列上述五类资产或任何其他类型的资产作为示例展开意见征询。

处置损益的计算

欧盟不接受重新计算计税基础的安排

在 2022 年指明外地收入豁免征税机制立法过程中，一些利益相关者对截至新法生效前累积的持有收益缺乏过渡性保护措施表示担忧。因此，他们建议政府与欧盟探讨引入调整计税基础的可能性，即在计算处置收益的应纳税额时，有关的资产成本可以调整为资产在指明外地收入豁免征税机制生效之日的价值。

然而，欧盟对调整计税基础方法下的追溯效应表示担忧，并表示欧盟从未接受过其他有指明外地收入豁免征税机制的管辖区采用类似方法。

拟议递减税率优惠

如果调整计税基础的安排最终未被欧盟接受，政府将与欧盟探讨其他方式，如递减税率优惠，即提供一种根据资产持有的时间下调处置收益应纳税额的机制。

无须课税条件

与非知识产权资产相关的经济实质要求

当前适用于非知识产权资产的经济实质要求，即要求受涵盖纳税人须在香港地区境内开展或安排开展与取得收入相关的实质性经济活动（即指明经济活动），也将适用于除知识产权资产外的其他拟新增资产的处置收益。换言之，适用于非纯股权持有实体的经济实质要求测试²和适用于纯股权持有实体的简化经济实质要求测试³不会改变。同样，足够水平测试⁴也不会改变。

为提高税务确定性，咨询文件表示，政府将延续当前对经济实质要求提供的事先裁定机制，裁定有效期最长为五年。此外，纳税人如果希望在拟议的优化草案生效前，就其源自拟新增资产的外地处置收益是否符合经济实质要求寻求意见，作为过渡性措施，纳税人也可以申请“局长意见”。

咨询文件进一步指出，若纳税人曾就经济实质要求申请局长意见或事先裁定，且在申请中披露过拟新增的资产，则先前就该申请发出的局长意见及事先裁定在优化后的机制下仍将适用。

普华永道观察：显然，适用于纯股权持有实体的简化经济实质要求测试与拟新增的资产处置收益无关，原因在于纯股权持有实体只应持有其他实体的股权权益，而不应持有其他资产。咨询文件未明确将在何时引入就拟新增资产的外地处置收益是否符合经济实质要求的“局长意见”申请机制。参考去年，预计“局长意见”将在拟议优化的修订草案正式公布后（暂定于 2023 年 10 月）开放申请。而上述“局长意见”或事先裁定的优惠待遇似乎意味着現時在事先裁定申请中披露所有相关资产或有利于获得更广泛的覆盖。

与知识产权资产相关的处置收益的关联要求

政府拟采用现行适用于知识产权收入的关联要求来确定与知识产权资产相关的外地处置收益中无须课税的部分。

普华永道观察： 由于营销相关的知识产权资产（如商标、版权和品牌）不属于现行关联要求下的合格知识产权资产，这似乎意味着除非优化后的指明外地收入豁免征税机制引入其他豁免或宽免措施，否则在香港地区经营某行业、专业或业务的跨国企业实体在香港地区收取此类知识产权资产相关的外地处置收益时将须要课税。

持股免税要求将不适用于与拟新增资产有关的处置收益

鉴于其根本性质，持股免税将不适用于优化后的指明外地收入豁免征税机制下除股权权益之外的其他资产处置收益。

拟议的其他豁免或宽免措施

政府亦就以下豁免或宽免措施征求意见，以期与欧盟进一步探讨：

(1) 交易商处置收益豁免

咨询文件建议豁免作为资产交易商的跨国公司实体源自其交易性质的资产的处置收益，且由此产生的处置收益是其在香港地区进行实质性经济活动而取得的收入的一部分（例如，房地产发展商出售不动产所取得的收益）。

(2) 集团内部宽免

政府正在考虑的另一项宽免措施是，关联企业之间相关资产转让的处置收益可适用递延纳税，即将转让方企业视为以一个不产生损益的对价转让了相关资产，而受让方企业视为以与转让方企业相同的成本和时点购入了相关资产。

政府建议，符合以下情况时，转让方企业与受让方企业视为“关联”企业，可适用宽免措施：

- 其中一方实益拥有另一方不少于 75% 已发行股本；或
- 另一个企业同时实益拥有双方不少于 75% 的已发行股本。

然而，政府也将引入保障措施和反避税措施，以防止对宽免措施被滥用，例如宽免措施只适用于转让方企业和受让方企业均在香港地区缴纳利得税的情况。此外，如果受让方企业在购入资产后的特定期限内不再与转让方企业为关联企业，则宽免也将被撤回。

普华永道观察： 普华永道支持在优化后的指明外地收入豁免征税机制下引入豁免或宽免措施，从而为纳税人就相关处置收益申请无须课税处理提供更多选择。拟议的集团重组宽免以现有的集团重组印花税宽免为蓝本，但其将关联持股门槛降低至 75%，而非《印花税条例》规定的 90%。期待欧盟能够接受上述拟议的豁免或宽免措施。与此同时，任何反避税措施都应适度，以避免在适用豁免条款时给纳税人带来额外的负担。

指明外地收入豁免征税机制的其他方面将保持不变

咨询文件指出，在现行的指明外地收入豁免征税机制下，以下税务处理将保持不变，并同样适用于与拟新增资产相关的外地处置收益：

- **受涵盖的纳税人的范围不变**——优化后的指明外地收入豁免征税机制仍仅涵盖跨国企业实体（即受涵盖纳税人）。独立的本地公司和纯本地集团仍不在该机制涵盖范围内。
- **豁免收入的方法不变**——若与拟新增资产（知识产权资产除外）相关的外地处置收益源自或附带于受规管财务实体和受惠于现行税收优惠措施的纳税人开展的受规管业务或产生应评税利润的活动，则不在优化后的指明外地收入豁免征税机制的涵盖范围内。
- **双重课税宽免措施不变**——如果属香港税收居民的受涵盖纳税人未满足拟议优化的指明外地收入豁免征税机制下的无须课税条件，且在香港地区境内和境外收入来源地均须课税，则将向其提供双边或单边税收抵免。另一方面，如果符合相关扣除规定，非香港税收居民的受涵盖纳税人将被允许就此类外地税款进行税前扣除。
- **处置亏损的处理不变**——拟新增资产相关的外地处置亏损同样只能用于抵扣当年及以后年度累算的指明外地收入（即股息、利息、知识产权收入和处置收益）。
- **现行简化申报程序不变**——受涵盖纳税人只需在有关收入累算年度的报税表中提供概要性信息和声明，以证明其符合经济实质要求。此外，仅当在收入累算年度不满足无须课税条件（即未满足经济实质要求）的情况下，受涵盖纳税人才需在香港地区收取相关外地处置收益时作出申报⁵。

实施时间表

政府计划于 2023 年 10 月向立法会提交修订草案，以确保该草案在 2023 年底前获得通过，以满足欧盟对香港地区从 2024 年 1 月起实施优化后的指明外地收入豁免征税机制的要求。

咨询文件指出，与正在进行改革指明外地收入豁免征税机制的管辖区（如香港地区）不同，其他被欧盟认定为不符合最新指引要求的管辖区被允许在 2024 年 6 月 30 日之前完成其指明外地收入豁免征税机制的调整，并于 2024 年 7 月 1 日起开始实施。这是因为欧盟需要更多时间纳入并评估这些管辖区。

政府正向欧盟进一步确认采用不同生效时点的原因，并向欧盟表达了统一所有管辖区对指明外地收入豁免征税机制下处置收益改革的生效时点的诉求。然而，欧盟认为，实施时间表的差异充分考虑了与不同管辖区的交流中获悉的进展情况，且给予了所有管辖区接近一年的时间来完成必要的立法调整。

鉴于此，政府在继续与欧盟进行磋商的同时，也通过咨询文件向利益相关者征询关于实施时间表差异可能产生的实质性影响的意见。

征求意见

除上述拟议的优化方案 and 不同实施时间表的影响外，香港财经事务及库务局欢迎对任何与拟议的立法修正案或实施指引中待明确问题以及咨询文件中未涵盖问题提供意见。

注意要点

普华永道乐于见证政府就优化指明外地收入豁免征税机制的要点启动公众咨询，以进一步与欧盟磋商，并让利益相关者在较早阶段参与其中。可以预期政府和欧盟的谈判将较具挑战。鉴于优化后的指明外地收入豁免征税机制正式实施的时点已近，建议受涵盖纳税人密切关注其进展，并判断其对于业务的影响。

纵使满足经济实质要求（对于非知识产权资产）和关联要求（对于知识产权资产）可使相关外地处置收益在优化后的指明外地收入豁免征税机制下无须课税，但纳税人须谨慎考虑应在香港地区境内开展何种类型的活动，以确保在满足经济实质要求的同时，不影响其处置收益的离岸性质。

为期两个月的公众意见征询期为利益相关者提供了宝贵的机会，可以就拟议的优化方案发表意见并提出建议。若希望就咨询文件提出意见或探讨其对于您业务的后续影响，请随时联系普华永道专业团队。

注释

1. 请通过以下链接参阅该税务新知（中文版）：

<https://www.pwchk.com/en/hk-tax-news/2023q1/hongkongtax-news-feb2023-2-zh.pdf>

请通过以下链接访问我们的指明外地收入豁免征税机制专题网页，以了解香港指明外地收入豁免征税机制的背景和最新进展（中文版）：

<https://www.pwccn.com/zh/services/tax/fsie.html>

2. 对非纯股权持有实体的纳税人，须要在香港地区开展的指明经济活动将包括作出必要的策略决定，管理和承担就其取得、持有、处置资产所产生的主要风险。
3. 对于纯股权持有实体的纳税人，将采用简化的经济实质要求测试，要求纳税人遵从香港地区每项适用的注册及存档规定。须要在香港地区开展的指明经济活动仅包括持有和管理其他实体中的股权参与。
4. 根据足够水平测试，非纯股权持有实体的纳税人须要在香港地区雇用足够数量的合资格雇员，并发生足够的运营支出，以进行指明经济活动；在适用于纯股权持有实体的简化经济实质要求测试下，相关纳税人只需在香港地区有足够的人力资源及处所，以进行指明经济活动。
5. 参考当前指明外地收入豁免征税机制下的合规要求，从 2022/23 课税年度开始，受涵盖纳税人在相应评税基期内，若在香港地区累算或收取指明外地收入，须填写新引入的表格 1478，请通过以下链接下载表格（中文版）：
https://www.ird.gov.hk/chs/paf/download_nofaxxml.htm?ir1478/IR1478/IR1478%20-%20Taxation%20on%20specified%20foreign-sourced%20income

联系我们

为了更深入讨论本刊物所提及的问题对您的业务可带来的影响, 请联系 :

普华永道香港税务团队专家

李尚义
普华永道中国南部及香港地区税务主管合
伙人
+852 2289 8899
charles.lee@cn.pwc.com

倪智敏
普华永道中国南部税务主管合伙人
+852 2289 5616
jeremy.cm.ngai@hk.pwc.com

崔庆昭
普华永道香港地区税务合伙人
+852 2289 3608
jeremy.choi@hk.pwc.com

何润恒
普华永道亚太区金融服务部税务主管合
伙人
+852 2289 3026
rex.ho@hk.pwc.com

李筱筠
普华永道香港地区转让定价服务主管合伙人
+852 2289 5690
cecilia.sk.lee@hk.pwc.com

曹倪葆
普华永道香港地区消费市场行业
税务主管合伙人
+852 2289 3617
jenny.np.tsao@hk.pwc.com

王健华
普华永道香港地区税务分歧协调服务组
主管合伙人
+852 2289 3822
kenneth.wong@hk.pwc.com



全维度中国税务资讯平台“税界”3.0全新上线

不止于随身知识导航，更是你的专属税务智囊



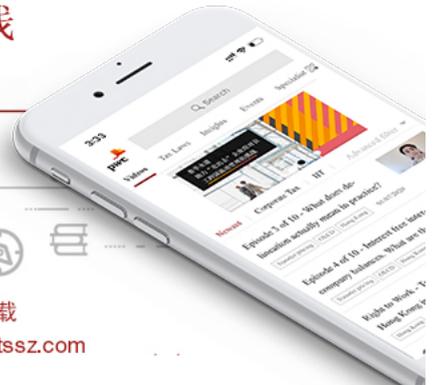
苹果手机下载
(iOS 10以上)



安卓手机下载
(Android 6.0以上)



- 安卓手机也可以在腾讯应用宝中搜索“税界”进行下载
- “税界”网页版链接: <https://shuijie.pwcconsultantssz.com>



文中所称的中国指中国内地，不包括香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区。

本刊物中的信息仅供一般参考之用，而不可视为详尽的说明。相关法律的适用和影响可能因个案所涉的具体事实而有所不同。在有所举措前，请确保向您的普华永道客户服务团队或其他税务顾问获取针对您具体情况的专业意见。本刊物中的内容是根据当日有效的法律及可获得的资料于2023年4月17日编制而成的。

这份税务新知由普华永道中国内地及香港税收政策服务编制。**普华永道中国内地及香港税收政策服务**是由富经验的税务专家所组成的团队。团队致力搜集、研究并分析中国内地、香港地区、新加坡及台湾地区现有和演变中的税务及相关商务政策，目的是协助普华永道税务部专业人员提供更优质的服务，并通过与有关的税务和其它政策机关、学院、工商业界、专业团体、及对我们的专业知识感兴趣的人士分享交流，以保持我们在税务专业知识领域的领导地位。

如欲了解更多信息请联系：

马龙
电话: +86 (10) 6533 3103
long.ma@cn.pwc.com

何经华
电话: +852 2289 3857
gwenda.kw.ho@hk.pwc.com

有关最新商业问题的解决方案，欢迎浏览普华永道 / 罗兵咸永道之网页：<http://www.pwccn.com> 或 <http://www.pwchk.com>

www.pwccn.com

© 2023 普华永道。版权所有，未经普华永道允许不得分发。普华永道系指普华永道网络中国成员机构，有时也指普华永道网络。详情请进入 www.pwc.com/structure。每家成员机构各自独立，并不就其他成员机构的作为或不作为负责。